



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 16/05/2019

Αριθμ. Αποφ.: 1127

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **23/1/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας «.....», με διακριτικό τίτλο «.....» με **Α.Φ.Μ.:**....., έδρα στον και με αντικείμενο εργασιών κατά α) της υπ αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο **01/01/2011 – 31/12/2011** (οικ. Έτους 2012) του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.ΔΡΑΜΑΣ**, β) της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο **01/01/2011 – 31/12/2011** του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ** γ) της υπ' αριθμ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 του Ν. 2523/1997) της **Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ** και δ) της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης και Έκδοσης Στοιχείων (αρθ. 7 παρ. 3-5 Ν. 4337/2015) για τη διαχειριστική περίοδο **1/1/2011 – 31-12-2011** του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ**

6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.

7. Την Έκθεση Απόψεων του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ** ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής..

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **23/1/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας «.....» με **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011 (οικονομικού έτους 2012), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος 179.747,58 €, πλέον πρόσθετος φόρος 168.603,23 €, ήτοι συνολικό ποσό 348.350,81 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων. Τα βιβλία και στοιχεία της κρίθηκαν ανακριβή, λόγω λήψης είκοσι έξι (26) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 422.688,00 € και έκδοσης δύο (2) Δ.Α. - Τ.Α. με ανακριβή αξία (μη εμφανισθείσα) συνολικού ποσού ανακρίβειας 85.828,00 €.

Με την υπ' αρ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο **01/01/2011 – 31/12/2011** του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος προστιθέμενης αξίας 156.400,78 €, πλέον πρόσθετος φόρος 146.703,83 €, ήτοι συνολικό ποσό 303.104,61 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε

κατόπιν απόρριψης των βιβλίων της ως ανακριβών και προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών στο ύψος των προσδιορισθέντων, στη φορολογία του εισοδήματος, ακαθαρίστων εσόδων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000, του καταλογισμού ΦΠΑ των εκδοθέντων ανακριβών δύο (2) Δ.Α. - Τ.Α, καθώς και μη αναγνώρισης προς έκπτωση του Φ.Π.Α. των παραπάνω αναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων

Με την υπ' αριθμ./2018 Πράξη Επιβολή Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 του Ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα Πρόστιμο ΦΠΑ (άρθρου 6 Ν.2523/1997 και άρθρου 79 Ν.4472/2017), συνολικού ύψους **48.609,12 €**, , καθότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων με βάση τα παραπάνω αναφερθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Με την υπ' αρ./2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας πρόστιμο σύμφωνα με το άρθρο 7 περ.3στ' του Ν.4337/2015, συνολικού ποσού **21.457,00€**, λόγω έκδοσης δύο (2) Δ.Α. - Τ.Α. με ανακριβή αξία (μη εμφανισθείσα) συνολικού ποσού ανακρίβειας 85.828,00 €.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην ανώνυμη εταιρία «.....» με (Α.Φ.Μ.) από τη Δ.Ο.Υ. Δράμας, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1037/2005, και σε εκτέλεση της υπ. αριθμ./2018 σχετικής εντολής ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις της Πολ. 1037/2005, για τη χρήση 2007 συντάχθηκαν οι από 17-12-2018 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος – Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α., Μερικού Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α και μερικού Ελέγχου Προστίμου Κ.Β.Σ.

ΑΙΤΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στην Δ.Ο.Υ. Δράμας, είχε αποσταλεί από την Ειδική Γραμματεία του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Ε.Γ. Σ.Δ.Ο.Ε.) Μακεδονίας Τμήμα Δ' το υπ' αριθμ. ΕΜΠ...../02-04-2018 έγγραφο τους, εισερχόμενο Δ.Ο.Υ. Δράμας με αριθμό πρωτ./2018, με το οποίο διαβιβάστηκε η με αριθμό πρωτοκόλλου (ΣΔΟΕ Ανατολικής Μακεδονίας Θράκης, Τμήμα Ελέγχου Καβάλας)/2013 καταγγελία των: Α) του, κατοίκου, οδός, ΑΦΜ:, κατά κύριο επάγγελμα αγρότισσας και Β) του, κατοίκου, οδός, ΑΦΜ:, κατά δευτερεύον επάγγελμα και ευκαιριακά αγρότης, κατά της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» κοινοποιούμενη και στον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών Κομοτηνής και στον Ειδικό Γραμματέα του Σ.Δ.Ο.Ε.

Σύμφωνα με την ανωτέρω καταγγελία, περιληπτικά, αναφέρεται ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δια του νομίμου εκπροσώπου της, προέδρου και διευθύνοντος συμβούλου του

....., αγόρασε από τους δύο καταγγέλλοντες λεύκες ιστάμενες που καλλιεργούσαν στα χωράφια τους, συνολικής αξίας 91.328,00 € και βάρους 2.304 τόνων και αντί να εκδώσει ανάλογα με την ποσότητα που αγοράστηκε Δελτία Αποστολής Τιμολόγια Αγοράς αγροτικών προϊόντων (Δ.Α. - Τ.Α.) αξίας προς την Α καταγγέλλουσα 50.532,00 € και προς τον Β καταγγέλλοντα αξίας 40.796 €, εξέδωσε προς την Α το υπ' αριθμ./2011 Δ.Α. - Τ.Α. συνολικού ποσού 3.000,00 € και προς τον Β το υπ' αριθμ./2011 Δ.Α. - Τ.Α. συνολικού ποσού 2.500,00 €, αρνούμενη να εκδώσει τα προσήκοντα Δ.Α. - Τ.Α. για την υπόλοιπη αγορασθείσα και παραληφθείσα από αυτήν ποσότητα των 2.194 τόνων αξίας 85.828 €

Κατόπιν τούτου ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Δράμας εξέδωσε την υπ' αριθμ./2018 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου, με αντικείμενο ελέγχου στα είδη φορολογίας: Εισόδημα, ΦΠΑ και έλεγχος της ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για την χρήση 2011.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο από τη Δ.Ο.Υ. Δράμας διαπιστώθηκαν παραβάσεις έκδοσης ανακριβώς (μη εμφανισθείσας αξίας) φορολογικών στοιχείων για την χρήση 2011 ως ακολούθως:

Α) Εξέδωσε το υπ' αριθμ./2011 Δ.Α. - Τ.Α. ανακριβώς (μη εμφανισθείσα) ως προς την αξία ποσού 47.532,00 €, **προς την** του, κατοίκου, οδός, ΑΦΜ:, κατά κύριο επάγγελμα αγρότισσα, για αγορά λεύκων ιστάμενων. Το εκδοθέν Δ.Α.- Τ.Α. είχε συνολική αξία 3.000,00 € ενώ έπρεπε να εκδοθεί με αξία συναλλαγής 50.532,00 € (ποσό ανακριβούς έκδοσης 50.532,00 - 3.000,00 = 47.532,00 €).

Β) Εξέδωσε το υπ' αριθμ./2011 Δ.Α. - Τ.Α. ανακριβώς (μη εμφανισθείσα) ως προς την αξία ποσού 38.296,00 €, **προς τον** του, κατοίκου, οδός, ΑΦΜ:, κατά δευτερεύον επάγγελμα και ευκαιριακά αγρότης, για αγορά λεύκων ιστάμενων. Το εκδοθέν Δ.Α.- Τ.Α. είχε συνολική αξία 2.500,00 € ενώ έπρεπε να εκδοθεί με αξία συναλλαγής 40.796,00 € (ποσό ανακριβούς έκδοσης 40.796,00 - 2.500,00 = 38.296,00 €).

Συνολικό ποσό ανακρίβειας 85.828,00 €. Μετά τις παραπάνω διαπιστώσεις συντάχθηκε σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ και εκδόθηκε η με αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ..

Επιπρόσθετα από φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε από το (Σ.Δ.Ο.Ε) Περιφερειακή Δ/ση Αττικής, Υποδιεύθυνση Β' Τμήμα Ελέγχου 8°, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της είκοσι έξι (26) εικονικά φορολογικά στοιχεία αξίας, έκδοσης της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ.:, συνολικής καθαρής αξίας **422.688,00€** κατά παράβαση των άρθρων 7 §1,12 §1,11 §§1 και 5,18 §2,30 §4 και 2 §1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.)

Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά, σύμφωνα με το άρθρο 19 § 4 του ν.2523/1997, εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους και είναι τα κατωτέρω:

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟ- ΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟ- ΙΧΕΙΟΥ	ΑΡΙΘΜΗΣΗ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΣΧΕΤΙΚΟ Δ.Α.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	Δ.Α.-ΤΠΑ	.....	02/06/2011		12.096,00	2.782,08	14.878,08
2	Δ.Α.-ΤΠΑ	.....	04/06/2011		12.320,00	2.833,60	15.153,60
3	Δ.Α.-ΤΠΑ	.....	07/06/2011		12.880,00	2.962,40	15.842,40
4	Δ.Α.-ΤΠΑ	.....	09/06/2011		13.440,00	3.091,20	16.531,20
5	Δ.Α.-ΤΠΑ	.....	11/06/2011		12.992,00	2.988,16	15.980,16
6	Δ.Α.-ΤΠΑ	.....	13/06/2011		13.440,00	3.091,20	16.531,20
7	Δ.Α.-ΤΠΑ	.....	15/06/2011		13.216,00	3.039,68	16.255,68
8	Δ.Α.-ΤΠΑ	.....	17/06/2011		12.880,00	2.962,40	15.842,40
9	Δ.Α.-ΤΠΑ	.....	20/06/2011		12.544,00	2.885,12	15.429,12
10	Δ.Α.-ΤΠΑ	.....	22/06/2011		12.320,00	2.833,60	15.153,60
11	Δ.Α.-ΤΠΑ	.....	23/06/2011		12.096,00	2.782,08	14.878,08
12	Δ.Α.-ΤΠΑ	.....	25/06/2011		13.216,00	3.039,69	16.255,69
13	Δ.Α.-ΤΠΑ	.....	27/06/2011		12.768,00	2.936,64	15.704,64
14	Δ.Α.-ΤΠΑ	.....	28/06/2011		12.992,00	2.988,16	15.980,16
15	Δ.Α.-ΤΠΑ	.....	30/06/2011		12.880,00	2.962,40	15.842,40
16	Δ.Α.-ΤΠΑ	.....	01/07/2011		11.760,00	2.704,80	14.464,80
17	Δ.Α.-ΤΠΑ	.....	04/07/2011		12.096,00	2.782,08	14.878,08
18	Δ.Α.-ΤΠΑ	.....	04/07/2011		12.768,00	2.936,64	15.704,64
19	Δ.Α.-ΤΠΑ	.....	07/07/2011		13.328,00	3.065,44	16.393,44
20	Δ.Α.-ΤΠΑ	.....	08/07/2011		12.656,00	2.910,88	15.566,88
21	Δ.Α.-ΤΠΑ	.....	08/07/2011		13.216,00	3.039,68	16.255,68
22	Δ.Α.-ΤΠΑ	.....	11/07/2011		12.992,00	2.988,16	15.980,16
23	Δ.Α.-ΤΠΑ	.....	12/07/2011		13.104,00	3.013,92	16.117,92
24	Δ.Α.-ΤΠΑ	.....	14/07/2011		12.320,00	2.833,60	15.153,60
25	ΤΠΑ	.....	23/07/2011	/2011/Α' ...../2011/Α' ...../2011/Α' ...../2011/Α' ...../2011/Α'	64.400,00	14.812,00	79.212,00

26	ΤΠΑ	.....	29/07/2011	/2011/Α' ...../2011/Α' ...../2011/Α' ...../2011/Α'	51.968,00	11.952,64	63.920,64
ΣΥΝΟΛΟ					422.688,00	97.218,25	519.906,25

Για τις παραπάνω παραβάσεις συντάχθηκε η με αριθμό υπόθεσης/2014 έκθεση ελέγχου του Κ.Β.Σ. από το (Σ.Δ.Ο.Ε) Περιφερειακή Δ/ση Αττικής και εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Δράμας και επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 211.344,00 €.

Κατά της ανωτέρω Απόφασης Επιβολής Προστίμου δεν έχει υποβληθεί προσφυγή και συνεπώς έχει οριστικοποιηθεί.

Περαιτέρω, λόγω του γεγονότος της έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων και της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, οι οποίες συνιστούν παραβάσεις του Κ.Β.Σ. που θίγουν το κύρος και την αξιοπιστία των βιβλίων, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και στοιχεία ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 30 παρ. 4 περ. γ ΚΒΣ (ΠΔ186/92), καθώς καθίσταται ανέφικτος ο έλεγχος αυτών και κατ' επέκταση ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων λογιστικά και προσδιόρισε εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα και τα αποτελέσματα- καθαρά κέρδη, σύμφωνα με τις διατάξεις των αρ. 30 παρ. 2γ' και αρ.32 παρ. 2 του ν.2238/94.

Ως προς τον Φπα , ο έλεγχος προέβη σε επαναπροσδιορισμό ακαθαρίστων εσόδων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 Ν.2238/1994. Η φορολογητέα αξία, τα ποσοστά και οι εκπτώσεις του φόρου, υπολογίστηκαν βάσει των ακαθαρίστων εσόδων που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις αρθρ. 48 παρ.3 του Ν. 2859/2000, καθώς και τα ποσά του Φ.Π.Α. που αντιστοιχούν στις φορολογητέες εκροές των εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και επιμερίζονται σε φορολογητέες εκροές ανά συντελεστή βάσει των δηλωμένων φορολογητέων εκροών.

Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 περί Φ.Π.Α., η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου διενεργείται από τον υποκείμενο εφ ' όσον αυτός κατέχει και επιδεικνύει τα νόμιμα παραστατικά.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η δήλωση της χρήσεως 2011, είναι ανακριβής καθώς στην ελεγχόμενη χρήση έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας μεγαλύτερης από αυτήν που δηλώνει στις αντίστοιχες κατατεθειμένες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση φόρου εισροών ο ΦΠΑ που αναλογεί στα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/23-1-2019 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθούν ή να εξαφανιστούν οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και κάθε άλλη διοικητική πράξη συναφή με τις ανωτέρω, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Η συναλλαγή με την αφορά πραγματική συναλλαγή, όπως ακριβώς και η συναλλαγή με την οικογένεια

2) Μη νόμιμη η απόρριψη των βιβλίων και ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων

3) Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία». Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.

Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσόμενων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις

περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσόμενων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή, είτε ότι ο εκδότης τού τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, στο με αριθ. πρωτ.-30/1/2007 έγγραφο της ΥΠΕΕ με θέμα «Οδηγός ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων» αναφέρεται ότι: «η έκθεση ελέγχου πρέπει να περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα και πρέπει να διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα. Τα πορίσματα πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο Σε περιπτώσεις εικονικότητας, για την τελική της κρίση η ελεγκτική υπηρεσία πρέπει να λαμβάνει υπόψη της τη συνολική συμπεριφορά της ελεγχόμενης επιχείρησης, ως προς την έκδοση και λήψη των στοιχείων που την αφορούν, ως προς την υποβολή των οικείων δηλώσεων, ως προς την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων και των υποχρεώσεων προς τις άλλες υπηρεσίες και να προβαίνει σε συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των υφιστάμενων στοιχείων και λοιπών στοιχείων από άλλες υπηρεσίες και όχι εκτίμηση ενός ή μεμονωμένων στοιχείων χωριστά, προκειμένου να οδηγηθεί σε ασφαλή και βέβαια συμπεράσματα και να εξετάζει με ιδιαίτερη προσοχή και να αποδεικνύει, χωρίς υπεκφυγές και χωρίς περιθώρια αμφισβήτησης, τα ισχυριζόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου, προκειμένου να εξασφαλίσει την όσο το δυνατόν βέβαιη και αποτελεσματική έκβαση της υπόθεσης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή η προσφεύγουσα αμφισβητεί τη θεμελίωση - βάσει των πραγματικών περιστατικών - της παράβασης ΚΒΣ που ήδη καταλογίστηκε με την/2014 ΑΕΠ ΚΒΣ διότι έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, είκοσι έξι (26) εικονικά φορολογικά στοιχεία αξίας, έκδοσης της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ.: συνολικής καθαρής αξίας 422.688,00€. Η ανωτέρω παράβαση έχει καταστεί οριστική, καθώς δεν έχει προσβληθεί δικαστικά. Συνεπώς το κύρος της δεν μπορεί να προσβληθεί σήμερα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις που εξετάζονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή αφορούν την επίπτωση που έχει η ως άνω παράβαση στις φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση στην από 17-12-2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ ΔΡΑΜΑΣ αποτυπώνονται αναλυτικώς και διεξοδικώς, με επάρκεια, σαφήνεια και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για την περί ανακριβούς έκδοσης κρίση του ελέγχου και τον προσδιορισμό των προστίμων. Συνοπτικά αναφέρονται τα εξής:

Αναφορικά με την παράβαση της ανακριβούς έκδοσης δύο τιμολογίων συν. αξίας 85.828 Ευρώ προς την και τον, βάσει της από 17-10-2013 καταγγελίας τους προς το ΣΔΟΕ, ο φορολογικός έλεγχος προσδιόρισε την ανακρίβεια και για τα δύο

επίμαχα ΔΑ-TIM στις 85.828 Ευρώ. Ο ισχυρισμός ότι η συναλλαγή περιορίστηκε στα 40.000 Ευρώ και εσφαλμένα ο έλεγχος προσδιόρισε την ανακρίβεια των στοιχείων στις 85.828 Ευρώ δεν ευσταθεί.

Όπως προκύπτει και από την με αρ./2015 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου, η συναλλαγή εξαρχής αφορούσε λεύκες συν. αξίας 91.328 ευρώ, όπως προκύπτει το από 7-6-2011 ιδιωτικό συμφωνητικό, ενώ εκδόθηκαν δύο τιμολόγια συν. αξίας 5.500 ευρώ. Περαιτέρω ο δικαστικός συμβιβασμός που περιόρισε (μετά από αμοιβαίες υποχωρήσεις των αντιδίκων) την απαίτηση των εναγόντων στις 40.000 Ευρώ δεν επηρεάζει το κύρος της/2018 ΠΕΠ ΚΒΣ, **αφού αφορά μόνο την εξόφληση της σχετικής απαίτησης και όχι την συμφωνηθείσα αξία της αρχικής συναλλαγής.** Εξάλλου, το αστικό δικαστήριο αναγνώρισε κατά την εκτίμηση των αποδείξεων τα πραγματικά περιστατικά της συναλλαγής ακριβώς όπως τα έκανε δεκτά και η ΔΟ.Υ Δράμας.

Κατά συνέπεια οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.),** όπως ίσχυαν για το οικείο οικονομικό έτος 2012 (διαχειριστική περίοδος 2012), στον Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών, σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων, για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 2 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.),** όπως ίσχυαν για το οικείο οικονομικό έτος 2012 (διαχειριστική περίοδος 2011), ορίζεται ότι «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν, κατά περίπτωση.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθ. 30 παράγ. 1 &2 του Π.Δ. 186/1992** «1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατ' τα ανωτέρω παρατυπίες ή

παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

*** (Βιβλία ανεπαρκή-ανακριβή-Εξωλογιστικός προσδιορισμός κερδών)

2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθ. 30 παράγ. 4 του Π.Δ. 186/1992** «4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

- α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,
 - β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,
 - γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,
 - δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,
 - ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,
 - στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων -εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων -εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτό αφορούν .
- Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3,
- ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,
 - η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων -εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων -εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών

θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.

Δεν λογίζονται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια: α) η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά, β) οι πράξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου αυτής, όταν από αυτές δεν μειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα, γ) η αποτίμηση των αποθεμάτων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του παρόντος Κώδικα, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή στο χρόνο που θα ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο η σύνταξη κατάστασης αποτίμησης αυτών με τον τρόπο που ορίζεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 30 παρ. 7 του Π.Δ.186/1992** «Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικό μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού."

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.8 του Π.Δ. 186/1992 «Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

Ενόψει των ανωτέρω διαπιστώσεων ελέγχου, ήτοι της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ύψους **422.688,00€** €, και της έκδοσης ανακριβών στοιχείων με **ποσό ανακρίβειας 85.828,00 €**. ο έλεγχος θεώρησε ότι καθίστανται ανακριβή τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, κατ εφαρμογή της διάταξης της παρ. 4 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η αξία των ληφθέντων και εκδοθέντων παραστατικών ανέρχεται συνολικά σε **508.516,00** ευρώ και τα ακαθάριστα έσοδα χρήσης σε **4.542.668,51** ευρώ.

Συνεπώς, το ποσοστό των διαπιστούμενων παραβάσεων σε σχέση με τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα ανέρχεται σε **508.516,00** ευρώ / **4.542.668,51** ευρώ x 100 = 11,20%, ποσοστό μεγαλύτερο του ορίου του 2% της παρ.7β του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 και ως εκ τούτου οι εν λόγω παραβάσεις λογίζονται ως ιδιαίτερα μεγάλης έκτασης που επηρεάζει σημαντικά το λογιστικό αποτέλεσμα της κρίνόμενης χρήσης.

Επειδή, οι παραπάνω πράξεις δεν αποτελούν μεμονωμένες παρατυπίες ή παραλείψεις αλλά επαναλαμβανόμενες στην χρήση 2011 και οφείλονται σε πρόθεση για απόκρυψη φορολογητέας ύλης, με αποτέλεσμα να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων που τηρήθηκαν για τη χρήση αυτή.

Επειδή, κατόπιν όλων των ανωτέρω, ορθώς κρίθηκαν από τον έλεγχο τα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης ως ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και τα αποτελέσματα των ανωτέρω χρήσεων προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των εισοδημάτων της, καθότι δεν καθιστούν αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των υποχρεώσεων της σε κάθε δε περίπτωση, η φορολογική αρχή που έφερε το σχετικό βάρος της απόδειξης, δεν αιτιολόγησε για ποιο λόγο θεωρεί αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Ο σχετικός ισχυρισμός όμως πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, καθότι, η φορολογική αρχή ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητάς της, εφάρμοσε τη διάταξη της παρ 4 γ και της περίπτωσης δ΄

του δεύτερου εδαφίου της παρ.7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992, σύμφωνα με την οποία η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων και η ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων **συνολικής καθαρής αξίας 508.516,00 ευρώ** επιβάλλει τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Κατά συνέπεια οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με την συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και την διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεων τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 990/2004Ολ).

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ.2 ,43,50,82,83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992,2987/1994) και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα , οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος προσδιόρισε τα εισοδήματα της εξωλογιστικά σε ποσά εξωφρενικά δυσανάλογα με τα δηλωθέντα και ευχερώς δυνάμενα να ελεγχθούν, προσδίδοντας στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των εισοδημάτων της κυρωτικό χαρακτήρα. Το ποσό που καταλογίζεται είναι δυσανάλογο και υπερακοντίζει τον σκοπό που εξυπηρετεί ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών εισοδημάτων, θίγοντας την περιουσία της, την επαγγελματική της υπόσταση, διότι θα επιδράσει δυσμενώς όχι μόνο σε βάρος της, αλλά και σε βάρος των 25 εργατών και υπαλλήλων της, διότι θα αδυνατεί να εκπληρώσει την καταβολή της μισθοδοσίας τους.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητάς της, εφάρμοσε τη διάταξη της παρ 4 γ και της περίπτωση δ` του δεύτερου εδαφίου της παρ.7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992, σύμφωνα με την οποία η λήψη των Εικονικών Παραστατικών και η

έκδοση των ανακριβών παραστατικών **συνολικής καθαρής αξίας 508.516,00 ευρώ** επιβάλλει τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Κατά συνέπεια οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 23/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας «.....», με διακριτικό τίτλο «.....» με Α.Φ.Μ.:....., έδρα στονκαι με αντικείμενο εργασιών και την αποδοχή α) της υπ αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011 (οικ. Έτους 2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΔΡΑΜΑΣ, β) της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ γ) της υπ' αριθμ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ . (άρθρου 6 του Ν. 2523/1997) της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ και δ) της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης και Έκδοσης Στοιχείων (αρθ. 7 παρ. 3-5 Ν. 4337/2015)

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Φόρος εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (εισοδήματα 01.01.2011 – 31.12.2011)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά		-2.071.857,50	898.737,89	898.737,89	2.970.595,39
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	166,09			166,09
	Χρεωστικό ποσό		179.581,49	179.581,49	179.581,49
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		324,00	324,00	324,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		64,80	64,80	64,80	
Πρόσθετος φόρος / Πρόστιμο ανακρίβειας / μη υποβολής			168.603,23	168.603,23	168.603,23
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	222,71	348.573,52	348.573,52	348.350,81
	για επιστροφή				

ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2011 – 31.12.2011.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	4.641.024,22	4.898.355,71	4.898.355,71	257.331,49
Αξία φορολογητέων εισροών	4.366.204,20	3.943.516,20	3.943.516,20	422.688,00
Φόρος εκροών	1.052.312,05	1.111.498,29	1.111.498,29	59.186,24
Υπόλοιπο φόρου εισροών	1.052.315,15	955.097,51	955.097,51	97.217,64
Πιστωτικό υπόλοιπο	3,10			3,10
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	156.400,78	156.400,78	156.400,78
Πρόσθετοι φόροι		146.703,83	146.703,83	146.703,83
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή		303.104,61	303.104,61	303.104,61
Υπόλοιπο	για έκπτωση	3,10		3,10
φόρου	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

Πρόστιμο φ.π.α. (άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 – διαχειριστική περίοδος 01.01.2011 – 31.12.2011),

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο <u>6</u> του Ν. <u>2523/1997</u>	48.609,12 (97.218,25χ 50%)	48.609,12 (97.218,25χ 50%)

Πρόστιμο ΚΒΣ διαχειριστική περίοδος 01.01.2011 – 31.12.2011),

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 περ. στ. 4337/2015	21.457,00 (85.828,00 χ 25%)	21.457,00 (85.828,00 χ 25%)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.